CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 13 de Abril de 2000 [1]

1. Nos termos do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva IVA [2], os Estados-Membros podem considerar que a transferência de «uma universalidade de bens ou de parte dela» «não implica uma entrega de bens» e que o beneficiário «é equiparado sucessor do transmitente». Quando um Estado-Membro exerce esta opção, daqui resulta simplesmente que não é devido IVA relativamente à transmissão em si ou também que o IVA devido pelo transmitente por serviços recebidos relacionados com a transmissão não é dedutível porque é não atribuível a uma operação tributável? Por outras palavras, deve a transmissão ser tratada da mesma forma que uma operação que está isenta de IVA nos termos do artigo 13.° da Sexta Directiva, ou deve a mesma ser incluída numa categoria diferente, a de «não entrega» e, se assim for, como deve ser tratada?

Disposições legais pertinentes

Disposições comunitárias

2. O princípio em que assenta o IVA é exposto da forma seguinte no artigo 2.° da Primeira Directiva IVA [3]:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível com prévia dedução do montante do imposto

1 — Língua original: inglês.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum de imposto do valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

3 — Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros referentes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3, a seguir «Primeira Directiva»).

sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço [4]».

3. O regime de dedução foi concebido para evitar um efeito cumulativo quando o IVA foi também cobrado sobre bens e/ou serviços utilizados para produzir os que foram fornecidos — quer dizer, para evitar que o IVA seja cobrado de novo sobre o IVA já pago. Através desta operação constitui-se uma cadeia de transacções na qual o montante devido relativamente a cada elo é uma proporção determinada do valor acrescentado nessa fase. Quando a cadeia chega ao fim, o montante total cobrado terá sido a proporção adequada do preço final.

4. Nos termos do artigo 2.° da Sexta Directiva [5], estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do artigo 4.°, n.° 1, o sujeito passivo é qualquer pessoa que exerça uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. As actividades económicas incluem, nos termos do artigo 4.°, n.° 2, a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

5. O artigo 5.° define as entregas de bens. Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, por entrega de um bem entende-se a transferência do poder dispor de um bem corpóreo como proprietário. Os restantes números deste artigo dão, no essencial, definições positivas do que é ou pode ser considerado uma entrega e o que é ou pode ser um bem corpóreo. Este último conceito inclui, nos termos do artigo 5.°, n.° 3, determinados direitos sobre bens imóveis. Contudo, para além destas definições positivas, o artigo 5.°, n.° 8, dispõe:

«Os Estados-Membros podem considerar que a transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente. Se for caso disso, os Estados-Membros podem adoptar as medidas necessárias, a fim de evitar distorções de concorrência quando o beneficiário não se encontre totalmente sujeito ao imposto.»

6. Nos termos do artigo 6.°, n.° 5, o disposto no n.° 8 do artigo 5.° aplica-se nas mesmas condições às prestações de serviços.

7. É importante não perder de vista que a disposição do artigo 5.°, n.° 8, está

4 — Nas discussões sobre a relação entre duas operações de que uma é elemento constitutivo da outra, a primeira é geralmente denominada «operação a montante» e a segunda «operação a jusante», sendo o IVA sobre cada uma delas denominado, respectivamente, «imposto a montante» e «imposto a jusante».

5 — Salvo indicação em contrário, todas as referências a disposições legais daqui para diante serão artigos da Sexta Directiva.

incluída na definição de entregas de bens (e, por força do artigo 6.°, n.° 5, de prestações de serviços) e não na lista das isenções do IVA que estão contidas, excepto no que respeita ao comércio internacional, no artigo 13.° O artigo 13.°, A, enumera isenções em benefício de certas actividades de interesse geral. O artigo 13.°, B, enumera várias outras operações isentas, designadamente a) operações de seguro e b) a locação de bens imóveis, mas o artigo 13.°, C, autoriza os Estados-Membros concederem aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação de algumas destas operações, incluindo a) a locação de bens imóveis.

8. As deduções são reguladas pelos artigos 17.° a 20.°

Disposições nacionais de transposição

9. O artigo 17.°, n.° 2, dispõe: «Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor... o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.»

10. Se os bens e serviços forem utilizados por um sujeito passivo não só para operações com direito a dedução como para operações sem direito a dedução, o artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva dispõe que «a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações» e que «Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.° para o conjunto para das operações efectuadas pelo sujeito passivo». O artigo 19.° prevê, no essencial, o cálculo da dedução a partir de uma fracção correspondente ao volume de negócios em que o IVA é dedutível, dividido pelo volume de negócios total.

11. A legislação do Reino Unido, em conformidade com o artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva, considera a transmissão de um «interesse maior» («major interest») num bem imóvel como uma entrega de bens. Na Escócia, onde está situada a propriedade em causa no presente processo, a definição de «interesse maior» inclui o direito que é titular um arrendatário por um período de duração igual ou superior a 20 anos.

12. A faculdade prevista no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva foi exercida, designadamente, através do Regulation 5(1) do Value Added Tax (Special Provi-

sions) Order (SI 1992/3129)[6] (a seguir «VAT Order»), nos termos do qual quando uma pessoa transmite a) uma empresa ou b) parte de uma empresa a outra pessoa e há continuidade de exploração («as a going concern»), a transferência da empresa não deve ser considerada nem uma entrega de bens nem uma prestação de serviços. Em ambos os casos, este tratamento está sujeito à condição de o beneficiário da transmissão utilizar os bens para explorar o mesmo tipo de actividade que o transmitente e de ser, ou passar a ser, imediatamente sujeito passivo. No caso de transmissão de uma parte da empresa, existe uma condição suplementar segundo a qual esta parte deve poder ser objecto de exploração separada.

13. Finalmente, o Reino Unido aplicou o artigo 13.°, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva, considerando a concessão de qualquer interesse ou direito sobre um bem imóvel como uma operação isenta, mas permitindo aos proprietários de locais comerciais ou aos titulares de direitos nesses locais renunciarem à isenção relativamente a determinados bens imóveis.

Matéria de facto e tramitação processual

14. Os factos essenciais da causa no processo principal, tais como resultam do despacho de reenvio do tribunal nacional e dos autos juntos ao mesmo e das alegações apresentadas no Tribunal de Justiça, são os seguintes:

15. A Scottish Mutual Assurance plc (a seguir «Scottish Mutual») é uma filial da Abbey National plc (a seguir «Abbey National»), totalmente detida por esta, que a representa para efeitos de IVA. Está parcialmente isenta de IVA; além da sua actividade seguradora [que está isenta nos termos do artigo 13.°, B, alínea a)], exerce a actividade de arrendamento de locais comerciais, em relação à qual optou pela tributação em conformidade com as disposições do Reino Unido que transpuseram o artigo 13.°, C, alínea a). Assim, factura o IVA sobre as rendas e deduz deste IVA o imposto pago a montante no âmbito desta actividade. No que se refere ao imposto residual a montante, que não pode ser afectado directamente nem a operações tributadas nem a operações isentas, o grupo Abbey National fez um acordo com o Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners») para aplicação do método de repartição em conformidade com as disposições adoptadas no Reino Unido para transposição dos artigos 17.°, n.° 5, e 19.°

16. No âmbito da sua actividade de arrendamento imobiliário, a Scottish Mutual adquire e cede imóveis de tempos a tempos. Um destes imóveis era a Atholl House, em Aberdeen, relativamente à qual tinha um arrendamento de 125 anos com início em

6 — Esta disposição, que parece ter estado em vigor na altura dos factos do litígio na causa principal, foi entretanto substituída pelo artigo 5.°, n.° 1, do Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1995/1268, cuja redacção é aparentemente a mesma, à qual se faz referência na causa principal e nas observações apresentadas no Tribunal de Justiça.

1976 e que era subarrendado através de um contrato de 40 anos. Em 1993, cedeu a uma sociedade não pertencente ao mesmo grupo os seus direitos no contrato de arrendamento de 125 anos, acompanhado do subarrendamento, tendo sido mantida a continuidade da exploração e tendo a adquirente optado igualmente pela tributação. Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, do VAT Order, não era devido IVA sobre o preço da transmissão que era de 5 400 000 GBP.

17. Contudo, relativamente a esta transmissão, a Scottish Mutual teve de pagar honorários sobre os quais pagou IVA do montante de 4 365 04 GBP. Considerando que esta importância constituía um imposto a montante respeitante a uma operação incluída nas suas actividades tributadas, a sociedade deduziu-a do seu imposto a jusante. Na sequência de uma avaliação fiscal em 1994, os Commissioners consideraram que a cessão da Atholl House constituía uma transmissão com continuidade de exploração e que, como tal, não era uma entrega tributada à qual pudesse ser afectado o imposto a montante. Não obstante, foi deduzida uma parte do IVA, determinada nos termos de um método convencionado para a repartição do imposto residual a montante e sem afectação específica.

18. A Abbey National recorreu da avaliação fiscal para o VAT and Duties Tribunal, London, que negou provimento ao recurso em 1997. O tribunal decidiu, no essencial, que o direito a dedução surge quando os bens ou serviços são utilizados para uma operação tributada e estão directa e imediatamente ligados a esta; a transmissão da Atholl House não era uma operação tributável e, portanto, não podia por si mesma servir de base a um direito a dedução; com efeito, o tribunal considerou que não se estava perante uma transmissão com continuidade de exploração, mas sim perante uma operação incluída na gestão da carteira de investimentos imobiliários da Scottish Mutual; contudo, a actividade de locação de bens imóveis da Scottish Mutual destinava-se a financiar indemnizações que esta devia pagar no âmbito da sua actividade seguradora; assim, as despesas efectuadas no âmbito da transferência eram despesas gerais directa e imediatamente relacionadas com as operações da sociedade, tanto tributáveis como isentas; consequentemente, a avaliação fiscal tinha sido efectuada numa base correcta.

19. A Abbey National recorreu então para a English High Court que, em 2 de Novembro de 1998, realçando que a transferência tinha sido acordada entre as partes (contrariamente ao que fora declarado pelo VAT Tribunal) como uma transmissão com continuidade de exploração e que o processo implicava matéria de direito do IVA que era de grande importância para o sector da propriedade comercial, mas sobre a qual o Tribunal de Justiça ainda se não tinha pronunciado, solicitou uma decisão a título prejudicial a este Tribunal sobre as questões seguintes:

«1) Tendo em conta o teor do disposto no n.° 2 do artigo 17.° da Sexta Directiva IVA, a expressão constante no seu artigo 5.°, n.° 8, 'o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente'

exige que as entregas do beneficiário sejam consideradas como se tivessem sido feitas pelo transmitente para os efeitos de determinar a dedução do imposto suportado a montante pelo transmitente?

2) Quando ocorra uma 'transferência... de uma universalidade de bens ou de parte dela' na acepção do disposto no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva IVA, e quando um Estado-Membro, por força das medidas nacionais adoptadas nos termos desse artigo, considere que não ocorreu qualquer entrega de bens ou fornecimento de serviços, pode o sujeito passivo, de acordo com uma correcta interpretação dos artigos 5.°, n.° 8, e 17.°, n.° 2, deduzir a totalidade do imposto suportado a montante relativamente aos custos atribuíveis a essa transferência, caso esse sujeito passivo devesse, não fosse a aplicação do disposto no n.° 8 do artigo 5.°, suportar o imposto devido a jusante sobre a transferência?

3) Quando a actividade económica desenvolvida pelo transmitente antes da transacção que se inscreve no disposto no artigo 5.°, n.° 8, constituir na sua totalidade uma actividade tributável, é possível deduzir o imposto suportado a montante sobre um pagamento feito em relação com a cessação dessa actividade?»

20. Foram apresentadas observações escritas pela Abbey National, pelos Governos do Reino Unido e dos Países Baixos e pela Comissão. A Abbey National, o Governo do Reino Unido e a Comissão também apresentaram alegações em audiência.

Análise

Objecto do pedido prejudicial

21. As três questões, tal como estão formuladas, sugerem três vias de raciocínio (parece que sustentadas pela Abbey National) através das quais deve ser encontrada a solução do litígio. Contudo, estas não são apenas as três vias possíveis. Foi sugerida uma análise diferente pelo Governo dos Países Baixos e pela Comissão. Por conseguinte, mesmo reconhecendo que as considerações sugeridas pelas três questões especificamente formuladas têm um papel a desempenhar, coloco de forma mais geral a seguinte questão: «Se um Estado-Membro usou da faculdade prevista nos artigos 5.°, n.° 8, e 6.°, n.° 5, de modo que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens nem uma prestação de serviços, o IVA que onera as entregas ou prestações recebidas com fim de realizar esta transmissão é dedutível pelo transmitente?»

O objectivo do artigo 5.°, n.° 8

22. Para interpretar o artigo 5.°, n.° 8, e aplicá-lo a circunstâncias de facto como as da Scottish Mutual, é útil não perder de vista o objectivo com vista ao qual foi adoptado.

23. Não se obtém qualquer esclarecimento específico do preâmbulo da Sexta Directiva ou da que a precedeu, a Segunda Directiva IVA [7]. Contudo, na exposição dos fundamentos da proposta da Sexta Directiva [8], a faculdade em causa vinha descrita como sendo concedida «numa preocupação de simplificação e para não sobrecarregar a tesouraria da empresa».

24. Apesar de o projecto ser mais restritivo do que a disposição que finalmente foi adoptada, o objectivo foi evidentemente o da comodidade. Se o IVA fosse facturado sobre a transferência dos activos de uma empresa, teriam de ficar mobilizadas consideráveis somas de dinheiro só para serem deduzidas posteriormente. O resultado efectivo seria nulo mas a empresa poderia encontrar-se numa situação financeira embaraçosa na altura, possivelmente delicada, de mudança de proprietário. Um Estado-Membro pode facilmente evitar criar tais dificuldades ao transpor o artigo 5.°, n.° 8, uma vez que o peso total do IVA que onera a empresa e o montante total cobrado pelas autoridades fiscais não serão afectados.

Transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela

25. A questão de saber o que é uma «transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela» não foi debatida no Tribunal de Justiça, embora o Governo neerlandês tenha questionado se, no caso presente, a transferência seria abrangida por esta definição, e parece que o VAT and Duties Tribunal considerou que não havia prova de que a Atholl House constituía uma actividade comercial separada e identificável de forma a que a cessão do direito do arrendatário pudesse ser qualificada de «transmissão de uma empresa com continuidade de exploração».

26. A transferência de uma «universalidade de bens», prevista no contexto de uma entrega efectuada por um sujeito passivo — uma pessoa que exerce uma actividade económica — refere-se claramente à transmissão de uma empresa na sua totalidade através da transferência dos seus activos, mais do que das participações na empresa.

7 — Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6, a seguir «Segunda Directiva»). O que antecedeu o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva era uma nota relativa ao artigo 5.°, n.° 1, do anexo A, da Segunda Directiva, que enuncia: «Em caso de entrada para uma sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela, os Estados-Membros podem considerar a sociedade beneficiária como sucessora do transmitente».

8 — *Bulletin des Communautés européennes*, Suplemento 11/73.

27. O conceito de «parte de uma universalidade de bens» [9], contudo, não é claro. Em particular suscita-se a questão de saber como estabelecer uma distinção entre a transferência dessa parte de uma universalidade de bens e a transferência normal de um ou mais dos activos de uma empresa, que é normalmente uma operação tributada. O direito comunitário nada diz sobre esta questão. Não se encontra qualquer esclarecimento em nenhuma das directivas IVA, nem a questão foi até aqui considerada pelo Tribunal de Justiça.

28. A solução adoptada no Reino Unido parece ser razoável: quando os activos representando uma parte de uma empresa susceptível de funcionar separadamente são transferidos de forma que exista continuidade de exploração, a faculdade concedida nos termos do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva é aplicável e não se considera que exista qualquer entrega de bens. Não parece que estes critérios entrem em contradição com a formulação ampla da disposição comunitária, e a questão de saber se os mesmos estão preenchidos num caso concreto permanece, por conseguinte, na competência do órgão jurisdicional nacional.

29. As circunstâncias do caso presente envolvem uma operação da qual se afirma que constitui, no âmbito da definição aplicada pelo Reino Unido, uma transferência de parte de uma universalidade de bens — por outras palavras, uma parte autónoma de uma empresa. O facto de a transferência não ser da universalidade de bens da Scottish Mutual na sua totalidade suscitou alguma discussão neste processo, nomeadamente sobre a questão de saber se o IVA pago quando foi efectuada a transmissão era, de uma maneira ou de outra, atribuível à actividade de locação imobiliária que a empresa conservava e prosseguia — e dedutível no âmbito desta —, ou a toda a sua actividade englobando simultaneamente o ramo segurador e o da locação imobiliária. Contudo, em vez de abordar estas questões imediatamente, considero mais útil apreciar em primeiro lugar a situação simples da transmissão de uma universalidade de bens na sua totalidade. Ver-se-á a seguir em que medida será necessário tomar em consideração a situação específica da transmissão de parte de uma universalidade de bens pertencentes a uma empresa que tem outras actividades.

Transmissão de uma universalidade de bens na sua totalidade

30. A situação mais simples de examinar e da qual se pode deduzir o tratamento de outras situações é a da transferência de todos os activos de uma empresa que realiza exclusivamente operações tributadas.

31. Para ser dedutível, o IVA deve ter onerado bens ou serviços adquiridos (operações a montante) que são utilizados para os fins das operações tributadas (operações a jusante) do sujeito passivo. Resulta clara-

9 — E seu equivalente noutras línguas — «universalité partielle de biens», «Teilvermögen», «gedeelte van een algemeenheid van goederen», por exemplo.

mente da redacção do artigo 17.°, n.° 2, especialmente quando é visto no contexto da disposição que substituiu — o artigo 11.°, n.° 1, da Segunda Directiva, que se refere a bens e serviços «utilizados para as necessidades da própria empresa» — e da proposta da Sexta Directiva [10], que falava de bens ou serviços «utilizados para as necessidades da própria actividade tributada». Parece, assim, que o legislador optou deliberadamente por uma redacção no sentido de limitar o âmbito do direito à dedução à situação em que os bens ou serviços a montante são utilizados para fins de operações tributadas identificáveis [11]. O princípio segundo o qual a dedutibilidade do imposto depende da operação à qual este se refere é também inerente às normas que regulam a repartição do imposto previstas nos artigos 17.°, n.° 5, e 19.°

32. Vista a esta luz, a situação das operações isentas é anormal no sistema do IVA, particularmente quando aquelas são elementos constitutivos do preço de operações tributadas posteriores. O seu custo total, incluindo o IVA cobrado a montante, será — presumivelmente — repercutido no preço facturado. Nesta situação, existirá dupla tributação ou tributação cumulativa, uma vez que o IVA será facturado na totalidade sobre uma operação a jusante em que um dos elementos constitutivos do preço já inclui o IVA. Verifica-se um desvio potencialmente sério ao princípio segundo o qual o IVA é cobrado, uma vez que pode desta forma ser interrompida uma cadeia de operações em mais de um lugar, com uma concomitante repetição da tributação cumulativa. Estes factores sugerem que o regime concedido às isenções deve ser aplicado restritivamente [12]; na medida do possível, o regime de cada operação no que diz respeito ao IVA deve ser conforme ao princípio de base, com o fim de evitar distorções.

33. Este efeito sobre as operações isentas era a base da abordagem seguida pelo Tribunal de Justiça no acórdão BLP Group [13]. Uma sociedade de gestão de participações financeiras tinha vendido 95% das acções numa sociedade por si detida, através de uma operação isenta (as operações relativas a acções são obrigatoriamente isentas nos termos do artigo 13.°, B, n.° 5). O objectivo da venda era obter fundos para pagar dívidas resultantes de operações tributáveis. Tal como no caso presente, a sociedade tinha pago honorários relacionados com a venda das acções e a questão suscitada era se o IVA facturado sobre esses honorários era dedutível. O Tribunal de Justiça declarou que, para conferirem direito à dedução, «os bens ou serviços em causa devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações sujeitas a imposto» [14] e que em consequência, «quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo que os

10 — Proposta da Sexta Directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o volume acrescentado: matéria colectável uniforme (JO 1973, C 80, p. 1).

11 — V., para uma abordagem comparável, o acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C-342/87, Colect., p. 4227, n.° 12).

12 — O Tribunal de Justiça reconheceu que os termos empregues para designar as isenções previstas no artigo 13.° da Sexta Directiva são de interpretação estrita uma vez que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo; v., por exemplo, acórdão de 15 de Julho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.° 13), e, mais recentemente, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.° 12).

13 — Acórdão de 6 de Abril de 1995 (C-4/94, Colect., p. I-983).

14 — N.° 19 do acórdão.

utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante, mesmo quando o objectivo final da operação isenta é efectuar uma operação sujeita a imposto» [15]. Esta decisão baseou-se não apenas na letra das Primeira e Sexta Directivas, mas também na consideração de que seria contrário à necessidade de garantir a segurança jurídica e de facilitar os actos inerentes à aplicação do imposto exigir que as autoridades fiscais determinassem a intenção do sujeito passivo quando as prestações não estão objectivamente relacionadas com operações tributáveis [16].

34. Contudo, noutros processos, o Tribunal de Justiça adoptou o que parece ser uma abordagem mais ampla. No acórdão Intiem [17], por exemplo, declarou que o direito à dedução do IVA pago a montante «diz respeito aos bens e serviços relacionados com o exercício das actividades profissionais do sujeito passivo»; no acórdão Sofitam [18], declarou que «o direito à dedução se deve aplicar de tal modo que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao domínio das actividades profissionais de um sujeito passivo»; e no acórdão Ghent Coal Terminal [19], declarou que um sujeito passivo, agindo como tal, tem o direito de deduzir o IVA devido relativamente a bens que lhe foram entregues para efeitos de trabalhos de investimentos destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas, mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo nunca tenha realizado de facto as operações tributadas. No próprio acórdão BLP Group, o Tribunal de Justiça afirmou igualmente que, se a sociedade tivesse obtido dinheiro contraindo um empréstimo bancário em vez de realizar uma operação tributável, teria tido o direito de deduzir o IVA relativo a honorários pagos para este fim, uma vez que tais honorários seriam encargos gerais e, portanto, elementos constitutivos do preço das operações tributadas [20].

35. Pode ser que a oposição entre estas duas abordagens seja mais aparente do que real. A referência aos elementos constitutivos do preço no acórdão BLP Group é um recordar do princípio de base estabelecido no artigo 2.° da primeira directiva: «A cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado... é exigível com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço». Em consequência, o que importa é saber se a operação tributada a montante é um elemento constitutivo do preço de uma operação tributada a jusante, não se a operação que apresenta uma relação mais próxima é ela mesma tributada. Como foi alegado pela Comissão na audiência [21], a conclusão que se deve tirar

15 — N.° 28 e parte decisória do acórdão.

16 — N.° 24 do acórdão.

17 — Acórdão de 8 de Março de 1998 (165/86, Colect., p. 1471, n.° 13).

18 — Acórdão de 22 de Junho de 1993 (C-333/91, Colect., p. I-3513, n.° 11).

19 — Acórdão de 15 de Janeiro de 1998 (C-37/95, Colect., p. I-1, n.os 17 e 24 e parte decisória). V. igualmente acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo (C-110/94, Colect., p. I-857, n.os 20 e 21).

20 — N.° 25 do acórdão.

21 — A posição adoptada pela Comissão na audiência é diferente da que foi apresentada nas suas observações escritas, em que tinha essencialmente alegado que o IVA respeitante a operações a montante, por ter relação directa e imediata com uma transmissão que não era considerada uma entrega, não era dedutível. Na audiência, disse ter sido «influenciada pela lucidez» das observações escritas do Governo neerlandês. Contudo, importa igualmente notar que uma carta da Comissão ao consultor financeiro da Abbey National datada de 26 de Fevereiro de 1997 e que se encontra nos autos enviados pela High Court afirmava que o uso da faculdade concedida pelo artigo 5.°, n.° 8, «não podia implicar uma diferença de regime fiscal dos custos ligados à transmissão. Qualquer interpretação seria contrária ao princípio da neutralidade do imposto e aos princípios gerais do sistema do IVA».

do acórdão BLP Group é que a questão a colocar não é a de saber qual é a operação com a qual o elemento constitutivo do preço apresenta a relação mais directa e imediata, mas se existe uma relação suficientemente directa e imediata com uma actividade económica tributada. Importa aliás sublinhar que, nesse processo, o Tribunal de Justiça devia decidir sobre entregas que *não estavam objectivamente ligadas* a operações tributáveis [22]. Não obstante, resulta claramente do acórdão BLP Group que o efeito de «interrupção da cadeia» que é uma característica inerente a uma operação isenta será sempre um obstáculo a que o IVA pago sobre bens ou serviços utilizados para essa operação seja dedutível do IVA devido sobre a operação a jusante de que a operação isenta é um elemento constitutivo do preço. A necessidade de uma «relação directa e imediata», por conseguinte, não se refere exclusivamente ao elo mais próximo da cadeia, servindo também para afastar situações em que a cadeia foi quebrada por uma operação isenta [23].

36. O que importa sublinhar a seguir é que a transferência de uma universalidade de bens num Estado-Membro que fez uso da faculdade conferida pelo artigo 5.°, n.° 8, não é uma operação tributada. Quanto a este ponto, estou de acordo com a opinião expressa na audiência tanto pelo Governo do Reino Unido como pela Comissão, segundo a qual não existe qualquer utilidade em considerar a transmissão como uma operação que normalmente seria tributável. Uma vez que a transmissão deve ser considerada uma entrega da totalidade, é irrelevante pretender que a mesma teria sido uma operação tributada se não tivesse sido feito o uso da faculdade conferida. Por conseguinte, penso, como a Comissão, que a segunda questão da High Court não é pertinente para a solução requerida no caso presente.

37. Uma vez que a transferência não é uma operação tributável, resulta inevitavelmente do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva que não pode em si mesma servir de base à dedução do imposto pago a montante com ela relacionado.

38. Contudo, também não é uma operação isenta. Uma operação isenta tem por efeito interromper a cadeia do IVA. Não há qualquer razão para considerar que a cadeia é interrompida por uma operação que «não implica uma entrega de bens [prestação de serviços]». Pelo contrário, a disposição segundo a qual «o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente» sublinha a continuidade da situação do ponto de vista do IVA. Se bem que — para retomar a metáfora — um elo da cadeia seja considerado inexistente, este «elo que falta» não implica uma interrupção e um recomeço da cadeia, mas antes uma relação de sequência entre os elos de um lado e de outro. Além disso, segundo o meu raciocínio, o regime concedido às isenções deve ser aplicado restritivamente. Em consequência, importa uma análise mais ampla para determinar se o IVA cuja dedução é pedida onerou uma entrega que era um elemento constitutivo do preço de outra operação tributada.

22 — V. n.° 24 do acórdão.

23 — Nisto estou de acordo com as conclusões apresentadas em 30 de Setembro de 1999, pelo advogado-geral Saggio no processo Midland Bank (C-98/88, acórdão de 8 de Junho de 2000, Colect., pp. I-4177, I-4179, n.° 29), em que se considera que as palavras «directa» e «imediata» se referem a uma «relação especialmente próxima» entre duas operações, e em que nelas não se cruza uma terceira operação que «interrompa a cadeia de causa e efeito».

39. Em regra geral, quando os activos de uma empresa são vendidos, o vendedor (transmitente) calculará o preço de forma a nele repercutir os custos inerentes à venda. Estes custos farão assim parte, tal como os suportados pelo comprador (beneficiário), dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas realizadas posteriormente. Contudo, o IVA que onera operações efectuadas no âmbito da venda só pode ser deduzido pelo comprador — que é a pessoa que realiza as operações tributadas posteriores — se tiver sido pago por este. E se não poder ser deduzido, tal dará lugar — em contradição com o princípio fundamental da neutralidade que rege o sistema do IVA — a uma dupla tributação. Para evitar esta dificuldade, a solução óbvia é que o IVA seja dedutível pelo transmitente. Desta forma, além disso, o beneficiário fica colocado na mesma situação em que estaria se tivesse pago todas as despesas e podido recuperar o IVA sobre estas.

40. Nesta eventualidade, seria necessário considerar que os bens ou serviços adquiridos a montante pelo transmitente o foram para os fins das operações tributadas a jusante efectuadas posteriormente pelo beneficiário, o que é uma abordagem defendida pela Abbey National e à qual se refere a primeira questão da High Court. O Governo do Reino Unido objectou que isto implicaria uma inversão inaceitável da ordem de sucessão prevista no artigo 5.°, n.° 8, fazendo do transmitente o sucessor do beneficiário. Esta objecção não me parece justificada. A abordagem em questão postula simplesmente que os fins para os quais a entrega ou a prestação a montante são utilizadas podem ser os da pessoa considerada nestas circunstâncias particulares como o sucessor da pessoa que efectua a aquisição a montante, e não implica de forma alguma qualquer inversão da cadeia.

41. Contudo, o raciocínio seguido nos dois últimos parágrafos baseou-se em certa medida na hipótese de uma sequência cronológica para efeitos da determinação da relação entre as operações a montante e as operações a jusante. Além disso, neste raciocínio, a conclusão varia conforme os custos suportados pelo transmitente no âmbito da transmissão sejam ou não repercutidos sobre o beneficiário no preço. Ora, a realidade económica dos negócios não é necessariamente conforme a esta hipótese cronológica — que aliás também não é inerente ao sistema do IVA, uma vez que o imposto dedutível é o que é «devido ou pago em relação a bens que... tenham sido fornecidos ou que... devam ser fornecidos e a serviços que... tenham sido prestados ou que... devam ser prestados».

42. Numa abordagem mais ampla, quando um sujeito passivo exerce uma actividade económica na qual efectua entregas ou prestações tributáveis na totalidade, todos os bens e serviços que adquira para os fins desta actividade são elementos constitutivos do preço das suas operações a jusante e o IVA que os onera é dedutível na totalidade. O facto de, num plano puramente contabilístico, as operações a montante não estarem afectadas a operações específicas a jusante, nem mesmo repartidas entre estas, não tem aqui qualquer importância. É evidente que nem todos os bens e serviços utilizados pelo sujeito passivo serão incorporados directamente numa operação a montante identificável. Alguns destes terão

a natureza de despesas gerais e, na medida em que estas despesas gerais são elementos constitutivos do preço das entregas tributadas, o IVA cobrado sobre elas pode ser deduzido [24]. Numerosas categorias de despesas gerais podem ser absorvidas pela actividade na sua totalidade, apenas influenciando indirectamente a importância das margens de lucro procuradas.

43. Uma destas categorias de despesas gerais inclui os custos inerentes ao início de uma actividade. Resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça [25] que o IVA que onera estas despesas pode ser deduzido pelo sujeito passivo mesmo em determinadas circunstâncias em que não existe imposto a jusante do qual possa ser deduzido, pelo que a consequência da dedução equivale de facto a um pagamento da autoridade fiscal ao sujeito passivo. Segundo a legislação do Reino Unido [26], o mesmo sucede relativamente ao IVA que onera as despesas suportadas no âmbito da cessação de uma actividade, e a Comissão pareceu admitir na audiência que tal abordagem é conforme ao direito comunitário.

44. Concordo. No acórdão Rompelman [27], o Tribunal de Justiça afirmou que «o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas». É evidente que este objectivo não seria atingido se o empresário permanecesse devedor de um IVA não dedutível no momento da cessação da sua actividade. Além disso, pode sustentar-se que, de um ponto de vista económico, as despesas resultantes da cessação de uma actividade constituem custos da empresa como um todo e, portanto, elementos constitutivos no preço das operações que aquela realize, mesmo que não estejam especificamente inscritos como tais nas contas.

45. A transferência de uma universalidade de bens de uma empresa na sua totalidade — em particular quando, em conformidade com o artigo 5.°, n.° 8, se considera que tal não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente — não é o mesmo que a liquidação da empresa e, mais uma vez, concordo com a opinião da Comissão, segundo a qual a abordagem esboçada na terceira questão da High Court será talvez a mais pertinente. Pode todavia, como foi sugerido pela Comissão na audiência, fornecer um ponto de comparação útil. Se é possível deduzir o IVA pago, após a realização das últimas operações tributadas, no âmbito da cessação de uma actividade, então o mesmo deve suceder quando a empresa não é liquidada mas transferida, de forma que continua a funcionar e a realizar operações tributadas — por outras palavras, quando a medida que é tomada é um facto que se insere no âmbito do prosseguimento da actividade mais do que um facto que põe termo a esta.

24 — V. acórdão BLP Group, n.° 25.

25 — V. acórdão de 14 de Janeiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655), assim como os acórdãos Ghent Coal e Inzo, ambos referidos na nota 19, e, mais recentemente, o acórdão de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577).

26 — V. section 94(5) do Value Added Tax Act 1994.

27 — Já referido na nota 25, n.° 19 do acórdão.

46. Assim, as duas abordagens conduzem à mesma conclusão: quando, no contexto do artigo 5.°, n.° 8, se verifica a transferência de uma universalidade de bens de uma empresa que só efectua operações tributadas, o transmitente pode deduzir o IVA pago sobre as operações a montante efectuadas no âmbito da transmissão porque estas operações a montante são inerentes às operações a jusante tributadas e a cadeia que liga as operações a montante às operações a jusante não foi interrompida por uma operação intermédia isenta.

47. Nesta base, resulta claramente dos artigos 17.°, n.° 5, e 19.° que, quando a transferência de uma universalidade total de bens diz respeito a uma empresa que realiza simultaneamente operações tributadas e operações isentas, todo o IVA a montante deve ser repartido entre estas, de forma que só uma parte do IVA será dedutível.

Transferência de parte de uma universalidade de bens

48. A questão de repartição do imposto não se apresenta de forma tão simples quando a transferência apenas incide sobre uma parte dos bens do transmitente e quando, como no caso vertente, o transmitente realiza tanto operações tributadas como operações isentas. Com efeito, parece surgir aqui uma complicação suplementar, no sentido de que os bens transmitidos representam apenas uma parte da actividade tributada do transmitente que constitui ela própria apenas uma parte do total da sua actividade.

49. Todavia, à luz das conclusões a que cheguei no que respeita à transferência de uma universalidade de bens na totalidade, parece que esta complexidade é apenas aparente. Se o IVA que onera os serviços adquiridos no âmbito da transmissão é dedutível é porque é inerente — em razão da existência de uma relação directa e imediata — a operações efectuadas pela parte da empresa cujos bens são transmitidos. Por conseguinte, se estas operações são tributadas na totalidade, o IVA será deduzido na totalidade e não há necessidade de ir mais longe. Deverá proceder-se à repartição do imposto se as operações são em parte tributadas e em parte isentas.

50. O único caso em que seria necessário examinar outros aspectos da actividade do sujeito passivo a fim de determinar como deve ser repartido o imposto seria se se considerasse que, contrariamente à minha opinião, o IVA em questão não poderia ser considerado inerente às operações tributadas da parte da empresa objecto da transferência.

51. Se fosse esse o caso, considero que seria necessário, antes de excluir qualquer possibilidade de dedução, examinar — como foi previsto por exemplo no n.° 25 do acórdão BLP Group — se as despesas da transmissão eram elementos constitutivos do

preço, sob a forma de despesas gerais, das operações realizadas pela empresa como um todo (no caso vertente, a actividade seguradora), ou por uma parte desta (no caso vertente, a actividade de locação imobiliária) de que a parte transmitida constituía uma parte mais pequena. Contudo, tais questões incidiriam sobre a matéria de facto que caberia examinar pelo órgão jurisdicional nacional competente.

Conclusão

52. Em consequência, em minha opinião, o Tribunal de Justiça deve dar a seguinte resposta à High Court of Justice (Queen's Bench Division) no presente processo:

«Quando um Estado-Membro fez uso da faculdade concedida pelos artigos 5.°, n.° 8, e 6.°, n.° 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros e respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, de forma a que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens nem uma prestação de serviços, o IVA referente aos bens ou serviços adquiridos com vista à realização dessa transmissão é dedutível pelo transmitente:

— na totalidade quando os bens são os de uma empresa que efectua unicamente operações tributadas;

— em conformidade com os artigos 17.°, n.° 5, e 19.° da directiva, quando os bens são os de uma empresa que realiza tanto operações tributadas como operações isentas.»